

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

8 mai 2019(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 litera (a) – Deducerea taxei achitate în amonte – Principiul neutralității TVA-ului – Persoană impozabilă care exercită atât activități economice, cât și activități neeconomice – Bunuri și servicii achiziționate în scopul realizării atât a unor operațiuni supuse TVA-ului, cât și a unor operațiuni care nu sunt supuse TVA-ului – Lipsa unor criterii de repartizare în reglementarea națională – Principiul legalității impozitului”

În cauza C-566/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław, Polonia), prin decizia din 10 iulie 2017, primită de Curte la 26 septembrie 2017, în procedura

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

împotriva

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, doamnele A. Prechal și C. Toader și domnii A. Rosas (raportor) și M. Ilešić, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna R. Źereb, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 septembrie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, de P. Koźmiński și de K. Ziemiński, radcowie prawni, precum și de P. Kaźmierczak, doradca podatkowy;
- pentru Szef Krajowej Administracji Skarbowej, de B. Kołodziej și de J. Kaute;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk – Szaładzińska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de M. Siekierzyńska, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 decembrie 2018,

prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (asociația intercomunitară a zonei de exploatare a cuprului din Polkowice, denumită în continuare „asociația intercomunitară”), pe de o parte, și Szef Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Agenției Naționale de Administrație Fiscală, denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de decizie fiscală referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicate pentru achiziționarea de bunuri și servicii de asociația intercomunitară în vederea realizării atât a unor activități economice, supuse TVA-ului, cât și a unor activități neeconomice, care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (denumite în continuare „cheltuieli mixte”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul III din Directiva TVA este intitulat „Persoane impozabile”. În cadrul respectivului titlu, articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă prevede următoarele:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

4 În cadrul aceluiași titlu, articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată prevede următoarele:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.”

5 Titlul X din aceeași directivă, intitulat „Deduceri”, cuprinde cinci capitole, dintre care primul este intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”. În cadrul acestui capitol, articolul 168 prevede următoarele:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

6 Capitolul 2 din același titlu este intitulat „Prorata de deducere”. În capitolul menționat, articolul 173 din Directiva TVA prevede următoarele:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate [cu articolul] 168 [...], cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

(2) Statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) să autorizeze persoanele impozabile să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității lor, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la alineatul (1) primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când TVA care nu poate fi dedusă de către persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.”

7 Articolele 174 și 175 din această directivă se referă la calculul proratei de deducere.

Dreptul polonez

Constituția Republicii Polone

8 În temeiul articolului 217 din Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Constitution Republicii Polone) din 2 aprilie 1997 (Dz. U. nr. 78, poziția 483), măsurile privind impozitarea și alte contribuții trebuie să fie prevăzute prin lege. Legea stabilește persoanele impozabile, baza de impozitare, cotele de impozitare, principiile de acordare a scutirilor și remiterilor de impozit, precum și categoriile de persoane impozabile scutite de impozitare.

Legea privind TVA-ul

9 Potrivit articolului 15 alineatul 6 din Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 177, poziția 1054), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„Nu sunt considerate persoane impozabile organele autorităților publice și oficiile acestor autorități în domeniul atribuțiilor conferite prin prevederi legale speciale pentru a căror îndeplinire au fost desemnate, cu excepția operațiunilor exercitate în temeiul unor contracte de drept privat.”

10 Articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede următoarele:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă menționată la articolul 15 are dreptul să deducă valoarea taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate [...]”

11 Articolul 90 alineatele 1-3 din această lege prevede următoarele:

„1. În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de persoana impozabilă atât pentru efectuarea de operațiuni care dau dreptul de deducere a TVA-ului, cât și pentru efectuarea de operațiuni pentru care nu se poate deduce TVA-ul, persoana impozabilă are obligația să stabilească separat sumele TVA-ului datorat în amonte aferente operațiunilor pentru care persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului.

2. În cazul în care nu este posibil să se stabilească separat, integral sau parțial sumele menționate la alineatul 1, persoana impozabilă poate deduce din TVA-ul datorat TVA-ul care poate fi alocat prorata operațiunilor pentru care persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte [...]

3. Prorata menționată la alineatul 2 se stabilește ca o cotă parte din cifra de afaceri anuală, obținută din operațiunile pentru care se poate deduce TVA-ul achitat în amonte, din cifra de afaceri totală obținută atât din operațiuni pentru care se poate deduce TVA-ul, cât și din operațiuni pentru care nu se poate deduce TVA-ul.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Din decizia de trimitere reiese că asociația intercomunitară este o persoană juridică, stabilită în conformitate cu legislația poloneză, care îndeplinește anumite misiuni publice care le revin comunelor membre ale acesteia. Printre atribuțiile sale se numără, în special, planificarea și îndeplinirea unor sarcini în domeniul gestionării deșeurilor municipale de pe teritoriul membrilor săi. Aceste activități, finanțate printr-o redevență percepută de comune, nu constituie activități economice care intră sub incidența sistemului comun al TVA și, în acest temei, nu sunt supuse respectivei taxe.

13 Începând din anul 2013, asociația intercomunitară a prestat servicii suplimentare particularilor constând, în special, în echiparea imobilelor cu containere corespunzătoare pentru deșuri mixte și în furnizarea de servicii de ridicare și de transport al containerelor de deșuri verzi, precum și de deșuri din construcții și demolări. Furnizarea acestor servicii constituie o activitate economică care intră sub incidența sistemului comun al TVA. Veniturile pe care asociația intercomunitară le-a obținut din această activitate economică se ridicau, în cursul exercițiilor financiare 2013-2015, la un total anual de 59 368,18 zloturi polonezi (PLN) (circa 13 845 de euro), de 372 166,48 PLN (circa 86 796 de euro) și, respectiv, de 386 393,79 PLN (circa 90 114 euro).

14 În cursul acestor exerciții fiscale, asociația intercomunitară a efectuat cheltuieli legate în special de funcționarea acestei entități și de gestionarea deșeurilor. O parte a acestora avea legătură cu cheltuieli mixte. Rezultă astfel din decizia de trimitere că aceste cheltuieli nu pot fi legate exclusiv nici de operațiunile neeconomice desfășurate de asociația intercomunitară, care nu intră sub incidența sistemului comun al TVA, nici de operațiunile economice ale acesteia, și anume operațiuni supuse TVA-ului.

15 Având îndoieli cu privire la sumele pe care ar fi obligată să le plătească cu titlu de TVA

pentru exercițiile financiare 2013-2015, asociația intercomunitară a făcut o cerere de decizie fiscală la autoritatea fiscală, referitoare la interpretarea Legii privind TVA-ul. În decizia sa fiscală din 17 octombrie 2016, autoritatea fiscală a considerat că, în ceea ce privește cheltuielile mixte, asociația intercomunitară are obligația să procedeze, într-o primă etapă, la o repartizare a TVA-ului achitat în amonte pentru a stabili valoarea respectivei taxe legate de activitatea economică a acesteia. În lipsa unor norme de drept național pe această temă, persoana impozabilă ar avea obligația de a alege o metodă corespunzătoare care i-ar permite repartizarea valorilor TVA-ului achitat în amonte între activitățile sale economice și activitățile sale neeconomice. Pentru a stabili valoarea TVA-ului deductibil, ar trebui să se aplice, într-o a doua etapă, prorata prevăzută la articolul 90 alineatul (3) din Legea privind TVA-ul, referitoare la activitățile economice, pentru a se determina, dacă este cazul, valorile respective ale TVA-ului achitat în amonte, legat, pe de o parte, de operațiunile taxabile care dau drept de deducere și, pe de altă parte, de operațiunile scutite, care nu dau un astfel de drept.

16 Asociația intercomunitară a introdus o acțiune la instanța de trimitere, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław, Polonia), în vederea anulării acestei decizii fiscale, întemeiată pe o încălcare a articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Ea s-a bazat în special pe faptul că, în ceea ce privește cheltuielile mixte, această lege nu prevede nicio normă de repartizare a TVA-ului achitat în amonte în funcție de faptul dacă aceste cheltuieli sunt legate de activitățile economice sau de activitățile neeconomice ale persoanei impozabile. Astfel, asociația intercomunitară susține, pe de o parte, că nu poate fi obligată să aplice o metodă de repartizare a TVA-ului achitat în amonte cu titlu de cheltuieli mixte. Pe de altă parte, dreptul de deducere privind cheltuielile menționate nu ar putea fi, în consecință, limitat dincolo de prorata prevăzută la articolul 90 din Legea privind TVA-ul, în ceea ce privește activitățile economice supuse acestei taxe sau scutite de această taxă.

17 În lumina acestor elemente, instanța de trimitere arată că, până la 1 ianuarie 2016, cu excepția normelor prevăzute la articolele 90 și 91 din Legea privind TVA-ul, legiuitorul polonez nu adoptase nicio altă normă referitoare la repartizarea TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli mixte. În urma modificărilor aduse Legii privind TVA-ul, intrate în vigoare la 1 ianuarie 2016, chestiunea menționată ar fi în prezent rezolvată, însă aceste noi dispoziții nu ar fi aplicabile exercițiilor financiare 2013-2015, vizate de litigiul cu care ea este sesizat.

18 În plus, instanța de trimitere observă că Directiva TVA nu conține norme referitoare la repartizarea valorilor taxei achitate în amonte aplicate cheltuielilor mixte ale unei persoane impozabile. Ar rezulta din jurisprudența Curții că, întrucât Directiva TVA nu conține prevederi în această privință, este de competența statelor membre să determine metoda și criteriile unei astfel de repartizări, cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor pe care se întemeiază sistemul comun al TVA.

19 În această privință, instanța de trimitere arată că Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a considerat, într-o hotărâre din 24 octombrie 2011 că, având în vedere că dreptul național nu prevede astfel de criterii, persoana impozabilă trebuia să aibă dreptul de deducere integrală a TVA-ului, inclusiv a părții din taxa plătită în amonte, care este legată de operațiuni care nu intră sub incidența sistemului comun al TVA. Întemeindu-se în special pe principiul legalității în materie de impozitare, de contribuții publice și de stabilire a cotelor de impozitare, consacrat la articolul 217 din Constituția Republicii Polone, această instanță ar fi statuat că, înainte de intrarea în vigoare a modificărilor aduse Legii privind TVA-ul, la 1 ianuarie 2016, nerespectarea criteriilor stabilite conform acestor din urmă modificări nu poate fi reproșată persoanelor impozabile.

20 Or, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea unei astfel de interpretări a

dreptului național cu Directiva TVA. Această instanță arată, în special, că articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, la fel ca și articolul 168 din această directivă, pe care urmărește să îl transpună în dreptul național, indică în mod expres că dreptul de deducere a TVA-ului este legat doar de operațiunile supuse TVA-ului.

21 Această consideră, în special, că lipsa în dreptul național a unor dispoziții „tehnice” referitoare la repartizarea, între activități economice și activități neeconomice, a valorilor TVA-ului achitat în amonte cu titlu de cheltuieli mixte nu poate conduce la faptul că, într-o asemenea situație, persoanele impozabile dispun totuși de dreptul de deducere integrală a acestei taxe. Potrivit acestei instanțe, o astfel de practică națională ar fi contrară formulării articolului 168 din Directiva TVA, precum și principiului neutralității TVA-ului, în special în măsura în care, în ceea ce privește cauza cu care este sesizată, practica menționată ar conferi un avantaj necuvenit asociației intercomunitare. Instanța de trimitere indică, pe de altă parte, că poziția exprimată de autoritatea fiscală potrivit căreia persoana impozabilă are, într-o asemenea situație, posibilitatea de a alege metoda cea mai adecvată în vederea repartizării taxei, i se pare conformă cu Directiva TVA.

22 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] și principiul neutralității TVA-ului se opun unei practici naționale de acordare a dreptului de deducere integrală a taxei achitate în amonte, în contextul achiziției de bunuri și al prestării de servicii utilizate atât pentru operațiuni care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (supuse TVA și scutite de TVA), cât și pentru operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, având în vedere că legea națională nu prevede metode și criterii pentru repartizarea taxei achitate în amonte pentru tipurile de operațiuni menționate anterior?”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care autorizează persoana impozabilă să deducă integral taxa aplicată în amonte unor cheltuieli mixte, având în vedere că reglementarea fiscală aplicabilă nu prevede norme specifice referitoare la criteriile și la metodele de repartizare care ar permite persoanei impozabile să determine quantumul acestui TVA achitat în amonte care trebuie considerat ca fiind în legătură cu activitățile sale economice și, respectiv, cu activitățile sale neeconomice.

24 Pentru a răspunde acestei întrebări, trebuie să se amintească, cu titlu introductiv, fundamentele juridice ale dreptului de deducere a TVA-ului, astfel cum rezultă din Directiva TVA și din jurisprudența Curții.

25 În primul rând, modalitățile aferente dreptului de deducere sunt reglementate, în special, la articolul 168 din Directiva TVA. Potrivit literei (a) a acestui articol, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea taxei pe care are obligația de a plăti valoarea TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt ori care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt ori urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale impozabile.

26 Astfel, logica sistemului instituit de Directiva TVA are la bază neutralitatea. Doar taxele aplicate în amonte unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiunile sale impozabile sunt deductibile. Cu alte cuvinte, deducerea taxelor în amonte este legată de

perceperea taxelor în aval. În cazul în care bunurile sau serviciile achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi perceput nicio taxă în aval și nu va fi dedus nicio taxă în amonte. În schimb, în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni taxabile în aval, o deducere a taxei care le-a fost aplicat în amonte este necesară pentru a evita o dublă impunere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2016, *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, punctul 24 și jurisprudența citată).

27 Astfel, existența unui drept de deducere presupune, pe de o parte, ca persoana impozabilă care acționează ca atare dobândește un bun sau un serviciu și îl utilizează pentru nevoile activității sale economice (a se vedea în special Hotărârea din 16 februarie 2012, *Eon Aset Menidjment*, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 69). Pe de altă parte, pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile efectuate în amonte trebuie, ca regulă generală, să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau naștere dreptului la deducere. În concluzie, dreptul de deducere a taxei aplicate achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 27, Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Portugalia Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 36, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, *Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt*, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 23 și 24).

28 În al doilea rând, în ipoteza în care o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a realiza atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, respectiv operațiuni scutite, articolele 173-175 din Directiva TVA prevăd norme care permit să se determine cuantumul TVA-ului deductibil, care trebuie să fie proporțional cu valoarea aferentă operațiunilor economice taxabile ale persoanei impozabile. În această privință, Curtea a precizat că aceste din urmă norme se referă la TVA-ul în amonte aplicat cheltuielilor efectuate exclusiv în legătură cu operațiuni economice, realizând o repartizare, în cadrul activităților menționate, între cele impozabile, care dau naștere dreptului de deducere, și cele scutite, care nu dau naștere unui astfel de drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33, Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Portugalia Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 42, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, *Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt*, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 27). În schimb, pentru a nu compromite obiectivul neutralității pe care îl garantează sistemul comun al TVA, operațiunile care nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA trebuie să fie excluse din calculul proratei de deducere vizate de aceste din urmă dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2000, *Floridienne și Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 32, Hotărârea din 27 septembrie 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 44, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 54).

29 În al treilea rând, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că, în lipsa unor prevederi ale Directivei TVA cu privire la acest aspect, stabilirea metodelor și a criteriilor de repartizare a valorii TVA-ului achitat în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre. În exercitarea acestei puteri, acestea din urmă trebuie să țină seama de finalitatea și de economia Directivei TVA și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (a se vedea în special Hotărârea din 25 iulie 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 58 și jurisprudența citată).

30 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în cursul exercițiilor fiscale în discuție în litigiul principal, legislația în vigoare în Polonia nu conținea norme specifice referitoare la criteriile și la

metodele de repartizare, între activitățile economice și activitățile neeconomice, a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli mixte. Întemeindu-se pe această lipsă din reglementarea națională, asociația intercomunitară susține în fața instanței de trimitere că nu i se poate impune să efectueze o astfel de repartizare și că, prin urmare, ar avea dreptul la deducerea integrală a taxei aplicate pentru acest tip de cheltuieli.

31 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă o astfel de lipsă din reglementarea națională are ca efect faptul că o persoană impozabilă, cum este asociația intercomunitară, este autorizată, doar pentru acest motiv, să deducă integral TVA-ul achitat în amonte pentru cheltuieli mixte.

32 De la bun început, trebuie să se sublinieze că obligația care îi incumbă unei persoane impozabile să repartizeze valorile TVA-ului achitat în amonte între activitățile economice și activitățile neeconomice rezultă din însăși formularea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA. Astfel, această dispoziție prevede un drept de deducere a taxei achitate în amonte doar în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

33 Astfel cum rezultă în special din jurisprudența citată la punctul 26 din prezenta hotărâre, atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul operațiunilor care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate fi percepută taxa în aval și nici nu poate fi dedusă taxa în amonte.

34 Este cert că Directiva TVA nu prevede norme specifice referitoare la criteriile și la metodele de repartizare, între activitățile economice și activitățile neeconomice, a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli mixte. Astfel, statele membre dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește alegerea unor astfel de criterii sau de metode de repartizare.

35 Cu toate acestea, simpla lipsă a unor astfel de norme în reglementarea fiscală aplicabilă nu înseamnă totuși că o persoană impozabilă are dreptul de deducere integrală a TVA-ului aplicat pentru asemenea cheltuieli în ceea ce privește și partea din taxa achitată în amonte care este în legătură cu operațiuni care nu intră sub incidența sistemului comun al TVA. Acordarea unui astfel de drept de deducere integrală ar avea drept consecință o extindere a domeniului de aplicare a dreptului menționat, contrar principiilor de bază ale sistemului comun al TVA.

36 Astfel, după cum a arătat doamna avocat general la punctul 57 din concluzii, faptul de a permite unei persoane impozabile cum este asociația intercomunitară, care exercită atât activități economice, cât și activități neeconomice, să deducă integral TVA-ul achitat în amonte pentru cheltuieli mixte i-ar acorda acesteia un avantaj contrar principiului neutralității fiscale, principiu care, potrivit Curții, reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 41 și jurisprudența citată).

37 În consecință, faptul că reglementarea unui stat membru nu prevede norme specifice referitoare la criteriile și la metodele de repartizare, între activitățile economice și activitățile neeconomice, a TVA-ului achitat în amonte nu poate avea, în principiu, o incidență asupra domeniului de aplicare al dreptului de deducere prevăzut la articolul 168 din Directiva TVA.

38 Instanța de trimitere arată totuși că practica națională care constă în acordarea unui drept de deducere integrală, în ceea ce privește cheltuielile mixte, este motivată de o interpretare a articolului 217 din Constituția Republicii Polone, care consacră principiul legalității impozitului.

39 În această privință, trebuie să se arate că, astfel cum rezultă din tradițiile constituționale

comune statelor membre, principiul legalității impozitului poate fi considerat ca făcând parte din ordinea juridică a Uniunii, ca principiu general de drept. Deși acest principiu impune, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 110 din concluzii, ca orice obligație de plată a unui impozit precum TVA-ul, precum și toate elementele esențiale care definesc trăsăturile fundamentale ale acestuia să fie prevăzute de lege, principiul menționat nu impune totuși ca toate aspectele tehnice ale impunerii să fie reglementate în mod exhaustiv, în măsura în care normele stabilite de lege permit persoanei impozabile să prevadă și să calculeze valoarea impozitului datorat și să determine momentul în care acesta devine exigibil.

40 În consecință, faptul că reglementarea fiscală aplicabilă nu conține norme tehnice cu un caracter accesoriu în raport cu un element esențial al impozitului nu constituie, în sine, o încălcare a principiului legalității impozitului, ca principiu general al dreptului Uniunii. De asemenea, faptul că reglementarea fiscală aplicabilă a lăsat persoanei impozabile posibilitatea de a alege între mai multe linii de conduită posibile pentru a putea beneficia de un drept nu poate fi considerat, în sine, contrar acestui principiu.

41 În ceea ce privește un element esențial al unui impozit care a făcut obiectul unei armonizări de către legiuitorul Uniunii, cum este TVA-ul, întrebarea care sunt elementele acestuia care trebuie să fie prevăzute de lege este un aspect care trebuie examinat în lumina principiului legalității impozitului, ca principiu general al dreptului Uniunii, iar nu pe baza unei interpretări a acestui principiu în dreptul național.

42 În ceea ce privește, mai specific, dreptul de deducere, acesta constituie un element esențial al obligației de plată a TVA-ului. Domeniul de aplicare al dreptului menționat este stabilit în termeni clari la articolul 168 din Directiva TVA. Astfel cum a subliniat Curtea, dispoziția menționată indică cu precizie condițiile care dau naștere și domeniul de aplicare al dreptului de deducere și nu lasă statelor membre nicio marjă de apreciere pentru punerea sa în aplicare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2005, Comisia/Regatul Unit, C-33/03, EU:C:2005:144, punctul 16 și jurisprudența citată).

43 Prin urmare, în măsura în care persoana impozabilă poate stabili, pe baza reglementărilor fiscale aplicabile, domeniul de aplicare precis al dreptului de deducere, nu se poate considera că obligația în sarcina acesteia de a determina, în cadrul cheltuielilor sale mixte, partea cheltuielilor care este efectuată exclusiv în legătură cu operațiuni economice este contrară principiului legalității impozitului. Astfel, o asemenea cerință nu are, în sistemul comun al TVA, un caracter esențial care definește una dintre caracteristicile fundamentale ale TVA-ului, care trebuie să fie, ca atare, prevăzută în mod expres de reglementarea fiscală aplicabilă, ci doar un caracter accesoriu, ca o condiție prealabilă care trebuie îndeplinită de persoana impozabilă pentru a beneficia de un drept de deducere.

44 Deși, în definitiv, este sarcina instanței de trimitere să aprecieze, în cadrul litigiului principal, dacă sunt îndeplinite cerințele care rezultă din principiul legalității impozitului prevăzute la punctele precedente, este de competența Curții să îi ofere acesteia toate indicațiile necesare în lumina dreptului Uniunii, pentru a-i permite să soluționeze litigiul cu care aceasta este sesizată.

45 Mai întâi, trebuie arătat că articolul 168 din Directiva TVA a fost transpus în dreptul polonez prin articolul 86 din Legea privind TVA-ul. Această din urmă dispoziție prevede, la fel ca și articolul 168 din Directiva TVA, că, în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă are dreptul să deducă valoarea taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate. Astfel, articolul 86 din Legea privind TVA-ul pare a defini, ceea ce îi revine instanței de trimitere să verifice, în mod precis, domeniul de aplicare și conținutul dreptului de deducere.

46 În continuare, astfel cum reiese de decizia de trimitere, în lipsa unor norme specifice, prevăzute în mod expres de reglementarea fiscală aplicabilă, referitoare la criteriile și la metodele de repartizare a TVA-ului achitat în amonte, între activitățile economice și activitățile neeconomice, persoana impozabilă poate obține din partea autorităților fiscale naționale competente o decizie fiscală care analizează situația specifică a acesteia și îi indică modalitățile de aplicare corectă a legii. Pe de altă parte, potrivit informațiilor aflate la dispoziția Curții, persoana impozabilă poate alege o metodă adecvată pentru a realiza o astfel de repartizare. În aceste condiții și în special în lumina articolului 86 din Legea privind TVA-ul, o astfel de lipsă a normelor nu pare de natură să împiedice persoana impozabilă să stabilească valoarea TVA-ului deductibil.

47 În sfârșit, în continuarea considerațiilor care preced, practica națională în discuție în cauza principală este considerată de către instanța de trimitere contrară articolului 168 din Directiva TVA.

48 În această privință, trebuie să se amintească, pe de o parte, că instanțele naționale au obligația să interpreteze, în măsura posibilului, dreptul național într-un mod conform cu dreptul Uniunii, și că o astfel de interpretare conformă poate fi, în principiu, opusă unei persoane impozabile de către autoritatea fiscală națională competentă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, punctele 41 și 42, Hotărârea din 5 iulie 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 45, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, punctul 34).

49 Pe de altă parte, deși obligația de interpretare conformă nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național (a se vedea în special Hotărârea din 15 aprilie 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 100 și jurisprudența citată), instanțele naționale trebuie să modifice, dacă este cazul, o jurisprudență consacrată dacă aceasta se întemeiază pe o interpretare a dreptului național incompatibilă cu obiectivele unei directive (Hotărârea din 19 aprilie 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 33, Hotărârea din 17 aprilie 2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, punctul 72, și Hotărârea din 11 septembrie 2018, *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, punctul 64).

50 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care permite persoanei impozabile să deducă integral TVA-ul aplicat în amonte unor cheltuielile mixte, având în vedere că reglementarea fiscală aplicabilă nu prevede norme specifice referitoare la criteriile și la metodele de repartizare care ar permite persoanei impozabile să determine quantumul acestui TVA achitat în amonte care ar trebui considerat ca fiind în legătură cu activitățile sale economice și, respectiv, cu activitățile sale neeconomice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care permite persoanei impozabile să deducă integral taxa pe valoarea adăugată (TVA) aplicată în amonte achiziționării unor bunuri și servicii de către aceasta atât pentru realizarea de activități economice, supuse TVA

ului, cât și de activități neeconomice, care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, ca urmare a absenței în reglementarea fiscală aplicabilă a unor norme specifice referitoare la criteriile și la metodele de repartizare care ar permite persoanei impozabile să determine cuantumul acestui TVA achitat în amonte care ar trebui considerat ca fiind în legătură cu activitățile sale economice și, respectiv, cu activitățile sale neeconomice.

Semnături

* Limba de procedură: polona.